

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 250, PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 250**PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS
ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS
FINANCIERS**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|---|------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de cette Norme ISA..... | <u>1</u> |
| Incidence des textes législatifs et réglementaires | <u>2</u> |
| Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires | <u>3</u> |
| Date d'entrée en vigueur | <u>9</u> |
| Objectifs | <u>10</u> |
| Définition | <u>11</u> |
| Diligences requises | |
| Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires | <u>12</u> |
| Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté..... | <u>18</u> |
| Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes..... | <u>22</u> |
| <i>Communication des cas de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise</i> | <u>22</u> |
| <i>Communication des cas de non-respect des textes dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers</i> | <u>25</u> |
| <i>Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices et de contrôle</i> | <u>28</u> |
| Documentation..... | <u>29</u> |
| Modalités d'application et autres informations explicatives | |
| Responsabilités quant au respect des textes législatifs et réglementaires..... | <u>A1</u> |
| <i>Responsabilité de l'auditeur</i> | <u>A3</u> |
| Aspects particuliers concernant les entités du secteur public | <u>A6</u> |
| Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires | <u>A7</u> |

| | |
|--|-------------------|
| <i>Prise de connaissance du cadre légal et réglementaire</i> | <u>A7</u> |
| Textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives et de l'information fournie dans les états financiers | <u>A8</u> |
| <i>Procédures à mettre en œuvre pour identifier des cas de non-respect de textes – Autres textes législatifs et réglementaires</i> | <u>A9</u> |
| <i>Cas de non-respect des textes portés à l'attention de l'auditeur par d'autres procédures d'audit</i> | <u>A11</u> |
| <i>Déclarations écrites</i> | <u>A12</u> |
| Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté..... | <u>A13</u> |
| <i>Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires</i> | <u>A13</u> |
| <i>Questions pertinentes dans le cadre de l'évaluation par l'auditeur</i> | <u>A14</u> |
| <i>Procédures d'audit</i> | <u>A15</u> |
| <i>Appréciation des conséquences du non-respect des textes</i> | <u>A17</u> |
| Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes..... | <u>A19</u> |
| <i>Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices ou de contrôle</i> | <u>A19</u> |
| Aspects particuliers concernant les entités du secteur public | <u>A20</u> |
| Documentation..... | <u>A21</u> |

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur de prendre en considération les textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers. Cette norme ISA ne s'applique pas aux autres missions d'assurance dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de vérifier et de produire un rapport distinct sur le respect de textes législatifs ou réglementaires spécifiques.

Incidence des textes législatifs et réglementaires

2. L'incidence sur les états financiers des textes législatifs et réglementaires varie considérablement. Les textes législatifs et réglementaires auxquels est assujettie une entité constituent le cadre légal et réglementaire. Les dispositions de certains textes législatifs ou réglementaires ont une incidence directe sur les états financiers d'une entité en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des données chiffrées enregistrées dans les états financiers et des informations fournies dans ceux-ci. D'autres textes législatifs ou réglementaires prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer son activité, mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leurs activités dans des secteurs très réglementés (par exemple les banques ou les sociétés de l'industrie chimique). D'autres sont soumises seulement aux nombreux textes législatifs et réglementaires qui régissent la conduite des affaires en général (tels que ceux concernant l'hygiène et la sécurité des locaux, ou l'égalité des chances dans l'emploi). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers. [\[Plus haut\]](#)

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir [Par. A1-A2](#))

3. Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites en conformité avec les dispositions des textes législatifs et réglementaires, y compris celles qui fixent des règles relatives à la détermination des données chiffrées et des informations fournies dans les états financiers d'une entité. [\[Plus haut\]](#)

Responsabilité de l'auditeur

4. Les diligences requises par cette Norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier les anomalies significatives dans les états financiers résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, il ne peut être tenu pour responsable de prévenir le non-respect de ces textes et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect de tous ces textes. [Plus haut]

5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs¹. Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers, l'auditeur prend en compte le cadre légal et réglementaire applicable. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA². Dans le contexte des textes législatifs et réglementaires, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues pour des raisons telles que :

- l'existence de nombreux textes législatifs et réglementaires, touchant principalement aux aspects opérationnels d'une entité, qui généralement n'ont pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité relatifs à l'élaboration de l'information financière.
- le non-respect de textes peut impliquer des actes visant à dissimuler, par exemple, la collusion, l'établissement de faux, la non comptabilisation délibérée d'opérations, le contournement des contrôles par la direction, ou les fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur.
- seul un tribunal peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire.

¹ Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 5.

² Norme ISA 200, paragraphe A38.

En règle générale, plus le cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire est éloigné dans le temps par rapport aux événements et aux opérations reflétées dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en ait connaissance ou qu'il puisse identifier qu'il s'agit d'un cas de non-respect des textes. [Plus haut]

6. Cette Norme ISA distingue les obligations de l'auditeur quant au respect des textes législatifs et réglementaires, en deux catégories différentes :

- (a) les dispositions des textes législatifs et réglementaires, telles que celles ayant trait à la fiscalité et aux retraites par exemple, dont il est généralement admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées dans les états financiers et sur l'information fournie dans ceux-ci (voir paragraphe 13) ; et
- (b) les autres textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas d'incidence directe sur la détermination des données chiffrées enregistrées dans les états financiers et de l'information fournie dans ceux-ci, mais dont le respect peut être essentiel pour certains des aspects opérationnels de l'activité, ou pour qu'une entité soit à même de poursuivre ses activités, ou encore pour éviter de lourdes pénalités (par exemple le respect des termes d'un accord de licence, de ratios de solvabilité exigé, ou de la réglementation sur l'environnement) ; le non-respect de tels textes législatifs et réglementaires peut en conséquence avoir une incidence significative sur les états financiers (voir paragraphe 14). [Plus haut]

7. Dans cette Norme ISA, des diligences requises sont définies pour chacune des catégories de textes législatifs et réglementaires mentionnées ci-dessus. Pour la catégorie identifiée au paragraphe 6(a), l'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires. Pour celle mentionnée au paragraphe 6(b), la responsabilité de l'auditeur se limite à la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers. [Plus haut]

8. L'auditeur est tenu au terme de cette Norme ISA de rester attentif quant à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se forger une

opinion sur les états financiers puissent lui révéler des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la Norme ISA 200³ est important dans ce contexte, compte tenu du volume de textes législatifs et réglementaires qui affectent une entité.

Date d'entrée en vigueur

9. Cette Norme ISA est applicable pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et l'information fournie dans les états financiers ;
- (b) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
- (c) apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit. [Plus haut]

Définition

11. Pour les besoins de cette Norme ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :

Non-respect des textes – Le fait que l'entité a omis ou a commis des actes, intentionnels ou non intentionnels, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. De tels actes englobent aussi bien les opérations conclues par l'entité, en son nom propre ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les

³ Norme ISA 200, paragraphe 15.

activités opérationnelles de l'entité), commises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés de l'entité. [Plus haut]

Diligences requises

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

12. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315⁴, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :

- (a) du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et
- (b) de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir Par. A7)

13. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers. (Voir Par. A8) [Plus haut]

14. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes visant à faciliter l'identification des cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers : (Voir Par. A9-A10)

- (a) s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et
- (b) examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de contrôle.

15. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif quant à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires. (Voir Par. A11) [Plus haut]

⁴ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 11.

16. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers, lui ont été signalés. (Voir Par. [A12](#)) [\[Plus haut\]](#)

17. En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles énoncées au [paragraphes 12 à 16](#). [\[Plus haut\]](#)

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

18. Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (Voir [par. A13](#))

- (a) acquérir la connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ; et
- (b) obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers. (Voir Par. [A14](#)) [\[Plus haut\]](#)

19. Lorsque l'auditeur suspecte qu'un cas de non-respect des textes puisse exister, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité s'est conformée aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes peut être significative au regard des états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir Par. [A15 – A16](#)) [\[Plus haut\]](#)

20. Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit. [\[Plus haut\]](#)

21. L'auditeur doit apprécier les conséquences du non-respect des textes sur d'autres aspects de l'audit, y compris sur son évaluation des risques et sur la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre les mesures appropriées. (Voir Par. [A17](#) – [A18](#)) [\[Plus haut\]](#)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

22. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués⁵, il doit communiquer à ces personnes les questions concernant les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces questions sont manifestement sans conséquence. [\[Plus haut\]](#)

23. Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 22 est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible. [\[Plus haut\]](#)

24. Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité supérieure directe au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à qui communiquer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. [\[Plus haut\]](#)

Communication des cas de non-respect des textes dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers

25. Lorsque l'auditeur conclut que le non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers, et que cette question n'a pas été correctement relatée dans ces

⁵ Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

derniers, il doit, conformément à la Norme ISA 705, exprimer une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable, sur les états financiers⁶. [Plus haut]

26. Lorsque la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre d'apprécier si des cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, au motif d'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit, conformément à la Norme ISA 705. [Plus haut]

27. Si l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait des limitations à l'étendue de ses travaux imposées par les circonstances et non par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705.

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices et de contrôle

28. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer s'il a l'obligation de communiquer ces cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes à des tiers à l'entité. (Voir Par. A19-A20) [Plus haut]

Documentation

29. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires ainsi que le résultat des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec des tiers à l'entité⁷. (Voir par. A21) [Plus haut]

⁶ Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphes 7-8.

⁷ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

Modalités d'applications et autres informations explicatives

Responsabilités quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir [Par. 3](#))

A1. La direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a la responsabilité de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites en conformité avec les textes législatifs et réglementaires. Ces textes peuvent avoir une incidence sur les états financiers d'une entité de différentes manières : par exemple, ils peuvent plus précisément affecter des informations spécifiques que l'entité a l'obligation de fournir dans ses états financiers ou prescrire un référentiel comptable à appliquer. Ils peuvent aussi conférer des droits et obligations à l'entité, dont certains seront reflétés dans ses états financiers. En outre, les textes législatifs et réglementaires peuvent infliger des pénalités en cas de non-respect des textes. [\[Plus haut\]](#)

A2. La liste suivante donne des exemples de politiques et procédures qu'une entité peut mettre en oeuvre pour contribuer à la prévention et à la détection des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires :

- suivi des obligations légales et mise en place de procédures ayant pour but de s'assurer que ces obligations sont satisfaites ;
- définition et mise en oeuvre de systèmes appropriés de contrôle interne ;
- rédaction, communication et suivi d'un code de bonne conduite ;
- contrôle de la formation correcte des employés et de leur compréhension du code de bonne conduite ;
- suivi de l'application du code de bonne conduite et mise en place de mesures appropriées pour sanctionner le personnel qui l'enfreint ;
- recrutement de conseils juridiques pour aider au suivi du respect des obligations légales ;
- tenue à jour d'un recueil des textes législatifs et réglementaires importants auxquels l'entité est soumise dans son secteur d'activité et enregistrement des réclamations reçues. [\[Plus haut\]](#)

Dans des entités plus importantes, ces politiques et procédures peuvent être complétées en assignant des responsabilités spécifiques :

- à un service d'audit interne ;
- à un comité d'audit ;
- à un service de suivi du respect des textes.

Responsabilité de l'auditeur

A3. Le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires peut entraîner une anomalie significative dans les états financiers. La détection de cas de non-respect des textes, quel qu'en soit le caractère significatif, peut affecter d'autres aspects de l'audit, y compris, par exemple, l'appréciation de l'auditeur sur l'intégrité de la direction ou des employés.

[Plus haut]

A4. Le fait de savoir si un acte constitue un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires est une question d'ordre juridique qui ne relève généralement pas de la compétence professionnelle de l'auditeur. Néanmoins, sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité et de l'industrie, ou de son secteur d'activité, peuvent lui fournir une base pour identifier que certains actes, portés à son attention, peuvent constituer des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires. [Plus haut]

A5. En application d'obligations légales spécifiques, l'auditeur peut être tenu de communiquer expressément, comme faisant partie intégrante de l'audit des états financiers, le fait que l'entité s'est conformée à certaines dispositions des textes législatifs ou réglementaires. Dans ces cas, la Norme ISA 700⁸ ou la Norme ISA 800⁹ traitent de la façon de rendre compte de ces obligations dans son rapport d'audit. En outre, lorsqu'il existe des obligations légales spécifiques, il peut être nécessaire de prévoir dans le programme de travail des tests appropriés pour vérifier le respect de ces dispositions des textes législatifs et réglementaires. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A6. Dans le secteur public, des obligations additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur concernant la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir

⁸ Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 38.

⁹ Norme ISA 800, « Aspects particuliers - Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier », paragraphe 11.

trait à l'audit des états financiers ou qui peuvent couvrir d'autres aspects des opérations de l'entité. [Plus haut]

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Prise de connaissance du cadre légal et réglementaire (Voir par. 12)

A7. Pour acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire et de la façon dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :

- mettre à profit sa connaissance actuelle du secteur d'activité de l'entité, de la réglementation et d'autres facteurs externes ;
- mettre à jour sa connaissance des textes législatifs et réglementaires qui fixent précisément les règles pour déterminer les données chiffrées à enregistrer dans les états financiers et les informations à fournir dans ceux-ci ;
- s'enquérir auprès de la direction quant aux autres textes législatifs ou réglementaires dont il est attendu qu'ils aient un impact fondamental sur les opérations de l'entité ;
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures mises en place pour s'assurer du respect des textes législatifs et réglementaires ; et
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures adoptées pour identifier, évaluer et enregistrer les réclamations provenant de litiges. [Plus haut]

Textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives et de l'information fournie dans les états financiers (Voir par. 13)

A8. Certains textes législatifs et réglementaires sont en vigueur de longue date, connus de l'entité et de l'industrie ou de son secteur d'activité, et ont une conséquence sur les états financiers de l'entité (tel que décrit dans le paragraphe 6(a)). Ces textes peuvent concerner, par exemple :

- la forme et le contenu des états financiers ;
- des problématiques spécifiques au secteur d'activité et propre à l'élaboration de l'information financière ;
- la manière de comptabiliser des opérations résultant d'un contrat avec l'administration ; ou

- le provisionnement ou la reconnaissance de la charge d'impôt sur les bénéfices ou des coûts en matière de retraite.

Certaines dispositions contenues dans ces textes législatifs et réglementaires peuvent directement concerner des assertions particulières contenues dans les états financiers (par exemple, le caractère exhaustif de la provision pour impôt sur les bénéfices), tandis que d'autres peuvent directement concerner les états financiers pris dans leur ensemble (par exemple, les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'objectif de la diligence requise dans le paragraphe 13 est pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination des données chiffrées enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers en conformité avec les dispositions applicables de ces textes législatifs et réglementaires. [Plus haut]

Le non-respect d'autres dispositions contenues dans ces textes législatifs et réglementaires et d'autres textes législatifs et réglementaires peut entraîner des amendes, des actions en justice ou d'autres conséquences pour l'entité, dont le coût peut avoir à être fourni dans les états financiers, mais n'est cependant pas considéré comme ayant une incidence directe sur ceux-ci, telle que décrite au paragraphe 6(a). [Plus haut]

Procédures à mettre en œuvre pour identifier des cas de non-respect des textes – Autres textes législatifs et réglementaires (Voir Par. 14)

A9. Certains autres textes législatifs et réglementaires peuvent demander une attention particulière de la part de l'auditeur en raison du fait qu'ils ont un impact fondamental sur les activités de l'entité (tel que décrit au paragraphe 6(b)). Le non-respect de ces textes ayant un impact fondamental sur les activités de l'entité peut entraîner une cessation de celles-ci, ou remettre en cause la continuité de l'exploitation. Par exemple, le non-respect des obligations prévues par une licence d'exploitation accordée à l'entité relative à la conduite de ses activités pourrait avoir un tel impact (par exemple, dans le cas d'une banque, le non-respect des obligations en matière de capital ou de placements). Il existe également de nombreux textes législatifs et réglementaires concernant principalement les aspects opérationnels d'une entité qui, généralement, n'affectent pas les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité relatifs à l'élaboration de l'information financière.

[Plus haut]

A10. Etant donné que les conséquences des autres textes législatifs et réglementaires sur l'élaboration de l'information financière peuvent varier en fonction de la nature des opérations de l'entité, les procédures d'audit requises par le paragraphe 14 ont pour objet de porter à l'attention de l'auditeur des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers. [Plus haut]

Cas de non-respect des textes portés à l'attention de l'auditeur par d'autres procédures d'audit (Voir Par. 15)

A11. Des procédures d'audit réalisées pour se forger une opinion sur les états financiers peuvent révéler à l'auditeur des cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires. De telles procédures d'audit peuvent comporter, par exemple :

- la lecture de procès-verbaux ;
- des demandes d'informations auprès de la direction et du conseil juridique interne ou externe à l'entité sur des actions en justice, des réclamations ou des avis d'impositions reçus ; et
- la mise en œuvre de contrôles de substance de détail sur des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies. [Plus haut]

Déclarations écrites

A12. Parce que l'incidence sur les états financiers des textes législatifs et réglementaires peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent une information nécessaire sur la connaissance qu'a la direction de cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires, dont l'incidence peut être significative sur les états financiers. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas en soi un élément probant suffisant et approprié et, en conséquence, n'affectent pas la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir¹⁰. [Plus haut]

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 18)

A13. L'existence des faits suivants dont l'auditeur aurait connaissance peut être l'indication d'un non-respect de textes législatifs et réglementaires :

¹⁰ Norme ISA 580, « Déclarations écrites », paragraphe 4.

- investigations par les organismes de contrôle ou les autorités gouvernementales, ou paiements d'amendes ou de pénalités ;
- règlements de services non spécifiés, ou prêts consentis à des consultants, à des parties liées, à des employés ou à des fonctionnaires ;
- commissions sur ventes, ou honoraires à des agents, apparaissant comme excessives par rapport à ceux ordinairement versés par l'entité, ou dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services rendus réellement ;
- achats effectués à des prix très supérieurs ou très inférieurs par rapport au marché ;
- paiements inhabituels en numéraire, achats réglés par des chèques au porteur ou transferts sur des comptes bancaires numérotés ;
- transactions inhabituelles avec des sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux ;
- paiements effectués pour des marchandises ou des services rendus dans un autre pays que celui d'origine des marchandises ou des services ;
- règlements effectués en l'absence de la documentation du contrôle des changes ;
- constat que le système d'information ne procure pas, de par sa conception ou fortuitement, une trace d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants ;
- transactions non autorisées ou incorrectement comptabilisées ;
- commentaires négatifs dans les médias. [Plus haut]

Questions pertinentes dans le cadre de l'évaluation par l'auditeur (Voir par. 18(b))

A 14. Les questions pertinentes dans la cadre de l'évaluation par l'auditeur des incidences potentielles sur les états financiers couvrent :

- les conséquences financières potentielles du non-respect des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers y compris, par exemple, la condamnation à des amendes, à des pénalités, ou à des dommages, la menace d'expropriation pesant sur les actifs, la cessation forcée d'activités, les litiges ;
- le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles requièrent ou non qu'une information soit fournie dans les états financiers ;
- le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles sont d'une importance telle qu'elles remettent en cause la présentation sincère des états financiers, voire qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers trompeurs.

Procédures d'audit (Voir [par. 19](#))

A15. L'auditeur peut s'entretenir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ses constatations si ces personnes sont en mesure de fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut ainsi confirmer que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font la même analyse des faits et des circonstances relatifs aux opérations ou événements qui l'avait conduit à conclure à la possibilité du non-respect des textes législatifs et réglementaires. [\[Plus haut\]](#)

A16 Lorsque la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne lui fournissent pas une information suffisante montrant que l'entité se conforme réellement aux textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut considérer qu'il est opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe à l'entité sur l'application des textes législatifs et réglementaires applicables en la circonstance, y compris sur la possibilité de fraudes, ainsi que sur les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il juge qu'il n'est pas opportun de consulter le conseil juridique interne à l'entité, ou s'il n'est pas convaincu par l'avis de ce conseil, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'obtenir un avis de son propre conseil juridique sur le fait de savoir si l'entité est en contravention avec une loi ou une réglementation, sur les conséquences juridiques éventuelles, y compris la possibilité d'une fraude, et sur les mesures, le cas échéant, qu'il pourrait prendre. [\[Plus haut\]](#)

Appréciation des conséquences du non-respect des textes (Voir [par. 21](#))

A17. Conformément au [paragraphe 21](#), l'auditeur apprécie les incidences du non-respect des textes en relation avec d'autres aspects de l'audit, y compris avec son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les incidences de cas particuliers de non-respect des textes identifiés par l'auditeur dépendront du lien qui existe entre l'acte commis et sa dissimulation éventuelle et les mesures de contrôle spécifiques, ainsi que du niveau de la direction ou des employés impliqués, notamment lorsque ceux-ci appartiennent au niveau d'autorité le plus élevé au sein de l'entité. [\[Plus haut\]](#)

A18. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut se demander s'il est nécessaire de se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable, lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement

d'entreprise ne prennent pas les mesures correctrices qu'il considère appropriées en la circonstance, même si le cas de non-respect des textes n'a pas d'incidence significative sur les états financiers. Lorsqu'il s'interroge sur la nécessité de se démettre de la mission, l'auditeur peut envisager d'obtenir un avis juridique. S'il est impossible de se démettre de la mission, il peut envisager des mesures alternatives y compris la mention du non-respect des textes dans le paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit¹¹. [\[Plus haut\]](#)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices ou de contrôle
(Voir [Par. 28](#))

A19. L'obligation professionnelle de l'auditeur de tenir confidentielles les informations sur son client peut l'empêcher de communiquer à des tiers à l'entité des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, les responsabilités légales de l'auditeur varient selon les pays et, dans certaines situations, l'obligation professionnelle de confidentialité peut être levée par la loi ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a une obligation légale de communiquer la survenance, ou la survenance suspectée, des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires aux autorités de tutelle. De même, dans certains pays, il a le devoir de communiquer les anomalies aux autorités dans les cas où la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ne prennent pas les mesures correctrices. Dans ce cas, l'auditeur peut considérer souhaitable d'obtenir un avis juridique pour déterminer quelle mesure appropriée il convient de prendre. [\[Plus haut\]](#)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public.

A20. L'auditeur d'une entité du secteur public peut avoir l'obligation de communiquer les cas de non-respect des textes au pouvoir législatif ou à d'autres autorités gouvernementales ou d'en faire état dans son rapport d'audit.

[\[Plus haut\]](#)

¹¹ Norme ISA 706 « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 8.

Documentation (Voir Par. 29)

A21. La documentation de l'auditeur portant sur les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires peut inclure, par exemple :

- la copie de notes ou de documents ;
 - des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des tiers à l'entité.

[Plus haut]